

Numéro du rôle : 2784
Arrêt n° 134/2004 du 22 juillet 2004

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, tel qu'il a été modifié par la loi du 15 mars 1999, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, J.-P. Moerman et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 12 septembre 2003 en cause de la commune de Dalhem contre la s.a. Belgacom Mobile, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 18 septembre 2003, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, tel que modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, et tel qu'interprété comme instituant une présomption de fondement de la réclamation initiale si et quand le tribunal de première instance est saisi d'un recours fiscal sans que la réclamation initiale ait été tranchée, est-il contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution coordonnée, lus séparément ou conjointement, en ce que, d'une part, cette présomption ne s'applique qu'aux dispositions communales ou provinciales et non aux impôts d'Etat, alors que, d'autre part, elle crée une différence de traitement entre l'autorité taxatrice et le redevable de la taxe ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- la commune de Dalhem, représentée par son collègue des bourgmestre et échevins, dont les bureaux sont établis à 4607 Dalhem, rue de Maestricht 4;
- la s.a. Belgacom Mobile, dont le siège social est établi à 1210 Bruxelles, rue du Progrès 55;
- le Gouvernement flamand.

La commune de Dalhem et la s.a. Belgacom Mobile ont introduit des mémoires en réponse.

A l'audience publique du 9 juin 2004 :

- ont comparu :
  - . Me J.-M. Delcour et Me C. Delvaux *loco* Me F. Delobbe, avocats au barreau de Liège, pour la commune de Dalhem;
  - . Me P. Carreau, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.a. Belgacom Mobile;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

La s.a. Belgacom Mobile introduit une réclamation auprès du collège des bourgmestre et échevins de la commune de Dalhem contre l'enrôlement d'un impôt établi à sa charge par ladite commune, en exécution d'un règlement-taxe visant les pylônes et mâts de diffusion pour G.S.M. installés sur le territoire de la commune. Le collège ne statue pas dans les six mois de la réclamation. La s.a. Belgacom Mobile introduit un recours auprès du Tribunal de première instance de Liège. Celui-ci constate que l'introduction du recours empêche le collège des bourgmestre et échevins de la commune de prendre une décision. Il décide également qu'en application de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, la réclamation introduite devait être tenue pour fondée.

La commune de Dalhem interjette appel contre le jugement du Tribunal de première instance. Saisie du recours, la Cour d'appel de Liège constate que l'arrêt n° 114/2000, prononcé par la Cour le 16 novembre 2000, ne s'opposait pas formellement à l'interprétation que le Tribunal de première instance avait faite de l'article 10 de la loi précitée. La Cour d'appel considère toutefois qu'il pourrait en résulter une discrimination non justifiable quant aux effets de la saisine du tribunal en l'absence de décision administrative dans les six mois, dès lors que, s'agissant des impôts d'Etat, le contribuable n'a pas automatiquement raison alors que tel serait le cas lorsqu'on applique ledit article 10, pour les taxes communales et provinciales.

La Cour d'appel de Liège saisit la Cour de la question préjudicielle susmentionnée.

## III. *En droit*

- A -

*Mémoire de la s.a. Belgacom Mobile, intimée devant le juge a quo*

A.1.1. Selon la s.a. Belgacom Mobile, l'arrêt de la Cour n° 114/2000 a clairement distingué les conséquences de l'expiration du délai de six mois (qui n'entraîne pas le fondement automatique de la décision) par rapport à l'absence de décision, hypothèse dans laquelle la Cour a jugé que l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 était dénué de toute portée pratique. Belgacom Mobile soutient que ce constat n'empêche pas que la norme continue à subsister dans le droit positif, de sorte que la réclamation doit être réputée fondée en l'absence de décision du collège échevinal.

La partie défenderesse devant le juge *a quo* souligne également que la phase judiciaire du contentieux n'est que la continuation de la phase administrative. Elle soutient, à cet égard, que le raisonnement adopté par le Tribunal civil de Liège, en première instance, est le seul correct, en ce qu'il considère que dès l'introduction d'un recours judiciaire, la réclamation doit être réputée fondée, en application de l'article 10 incriminé.

A.1.2. En ce qui concerne la différence de traitement qui existe entre les impôts fédéraux et les impôts locaux, la s.a. Belgacom Mobile soutient que le souci d'uniformisation des procédures en matière de contentieux fiscal sur le plan local et fédéral n'implique pas que le fait de prévoir une procédure plus sévère au niveau local constituerait d'office une discrimination. D'après les travaux préparatoires de la disposition incriminée, le législateur aurait entendu responsabiliser les pouvoirs locaux face à leurs nouvelles compétences dans la procédure fiscale locale. Or, depuis l'arrêt prononcé par la Cour, il apparaîtrait que de nombreuses autorités locales considèrent qu'elles ne sont plus tenues à aucun délai pour statuer sur une réclamation relative à une taxation enrôlée.

Il ressortirait en outre des travaux préparatoires que si l'autorité fédérale doit également statuer dans les six mois de la réclamation, comme c'est le cas pour les autorités locales, le législateur n'a pas entendu mettre en place une sanction aussi stricte en l'absence de décision dès lors que les dossiers peuvent s'avérer d'une complexité telle qu'il n'est pas possible de statuer dans ce délai. Or, tel ne pourrait être le cas des taxes locales qui sont d'une technique fiscale plus simple.

Les principes de bonne administration et d'efficacité du traitement des réclamations auraient également, d'après Belgacom Mobile, guidé l'action du législateur. En effet, le collège échevinal ou le gouverneur ayant enrôlé la taxe, seraient les mieux placés pour connaître le règlement-taxe litigieux et donner une réponse efficace et rapide à une réclamation. La mesure critiquée entendait donc répondre à la crainte que les nouvelles autorités taxatrices ne jouent pas leur rôle de filtre administratif correctement.

A.1.3. En ce qui concerne la différence de traitement qui existe entre l'autorité taxatrice et le redevable de la taxe, la s.a. Belgacom Mobile estime que si toutes deux sont parties à un procès, elles ne constituent pas pour autant des catégories comparables. La partie défenderesse cite l'arrêt de la Cour n° 114/2000 à l'appui de sa thèse.

Elle ajoute qu'à tout le moins, la différence de traitement qui est établie entre l'autorité taxatrice et le redevable est raisonnablement et objectivement justifiée au regard de l'objectif du législateur qui était de sanctionner l'inaction de l'administration. A cet égard, elle considère que pour une contestation techniquement simple, le contribuable ne doit pas subir l'inaction de l'administration engendrant des frais de justice pour le traitement d'une réclamation par les tribunaux. Il ne saurait en outre y avoir aucun manquement aux droits de la défense de l'autorité taxatrice dès lors que celle-ci aura eu l'occasion de prendre une décision et de faire entendre sa position dans la phase administrative de la procédure.

#### *Mémoire de la commune de Dalhem, appelante devant le juge a quo*

A.2.1. Après avoir indiqué que les autorités taxatrices fédérales et communales constituaient deux catégories comparables, la commune de Dalhem soutient que la différence de traitement qui existe entre ces deux catégories a pour conséquence majeure que le tribunal, au niveau des taxes communales, ne peut qu'acter le défaut de décision du collège échevinal sans possibilité de se prononcer sur le bien-fondé de la réclamation contre la taxe communale, alors qu'au niveau des taxes fédérales, il pourra apprécier le bien-fondé de la réclamation qui lui est soumise. Une telle mesure ne serait pas pertinente par rapport au but d'uniformisation des procédures que poursuivait le législateur en adoptant la disposition incriminée.

L'appelante devant le juge *a quo* soutient également que c'est à tort que, dans les travaux préparatoires de la disposition incriminée, le ministre a justifié la différence de traitement dénoncée par le caractère relativement simpliste au niveau technique des taxes communales par rapport aux impôts de l'Etat.

A.2.2. En ce qui concerne la différence de traitement établie entre l'autorité taxatrice et le redevable, la commune estime qu'étant tous deux parties à la procédure judiciaire lorsque celle-ci est entamée, ils doivent pouvoir, de la même manière, faire valoir leurs arguments devant une instance indépendante. Or, tel n'est pas le cas en vertu de la présomption établie par l'article 10 de la loi du 24 décembre 1996, dès lors que la réclamation sera réputée fondée, indépendamment de tout argument qu'aurait pu avancer la commune pour sa défense. La disposition incriminée violerait ainsi le principe général du droit de la défense sans raison pertinente.

#### *Mémoire du Gouvernement flamand*

A.3.1. Selon le Gouvernement flamand, le raisonnement adopté par la Cour d'appel de Liège ne correspond pas à la logique des considérants de l'arrêt n° 114/2000 rendu par la Cour. A suivre l'interprétation conforme à la Constitution qui avait été adoptée par la Cour, il faudrait considérer que le caractère « non praticable » de l'article 10 vaut également en ce qui concerne la phase judiciaire du contentieux.

A.3.2. Le Gouvernement flamand ajoute qu'en application de la loi spéciale du 13 juillet 2001 modifiant la loi spéciale de réformes institutionnelles, les régions sont devenues compétentes pour régler la matière visée par la loi du 24 décembre 1996. Cela aurait, en outre, été confirmé par la section de législation du Conseil d'Etat, dans un avis du 12 mars 2003.

*Mémoire en réponse de la s.a. Belgacom Mobile*

A.4.1. La s.a. Belgacom Mobile reproduit les arguments développés dans son mémoire.

A.4.2. En ce qui concerne l'autorité de l'arrêt de la Cour n° 114/2000, elle ajoute que la thèse défendue par le Gouvernement flamand ne peut être retenue. A son estime, bien que la Cour ait recouru à une interprétation conciliante, celle-ci ne concerne pas la disposition incriminée en tant que telle. Ainsi, pour respecter l'interprétation conciliante de la Cour, il ne serait pas nécessaire d'écarter l'application de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 mais uniquement de considérer que l'article 1385*undecies* du Code judiciaire ne contient pas de délai dans lequel il faut considérer que la réclamation doit être réputée fondée.

La s.a. Belgacom Mobile insiste également sur le fait que puisque l'article 10, alinéa 2, précité n'a pas été annulé *expressis verbis*, cette disposition subsiste dans le droit positif et doit pouvoir sortir ses effets.

A.4.3. En ce qui concerne la différence de traitement établie entre l'autorité taxatrice et le redevable de la taxe, la s.a. Belgacom Mobile souligne également que le contribuable dispose d'un délai de trois mois pour introduire une réclamation et que la commune dispose d'un délai minimal de six mois pour se prononcer sur celle-ci. Le rapport ne serait dès lors pas déraisonnable dès lors que l'administration dispose, pour rendre sa décision, au moins du double du temps accordé au contribuable pour rédiger sa réclamation.

*Mémoire en réponse de la commune de Dalhem*

A.5.1. La commune de Dalhem souligne que la situation de fait qui a donné lieu à l'arrêt n° 114/2000 est différente de celle de la question préjudicielle. Dans son arrêt, la Cour ne se serait pas prononcée sur l'application de la présomption d'accueil de la réclamation au niveau de la phase judiciaire quand le défaut de décision est constaté.

A.5.2. En ce qui concerne la différence de traitement établie entre les autorités taxatrices fédérales et locales, la commune de Dalhem soutient que la responsabilisation des autorités taxatrices et le principe de bonne administration sont des principes directeurs qui régissaient l'ensemble de la réforme fiscale et qui ne permettaient pas de justifier la différence de traitement précitée.

Cette différence de traitement ne pourrait pas non plus être justifiée par la lutte contre l'accroissement de l'arriéré judiciaire.

- B -

B.1. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11, lus séparément ou conjointement avec l'article 172, de la Constitution, de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

Selon le juge *a quo*, la disposition précitée, interprétée comme instituant une présomption de fondement de la réclamation initiale introduite par un contribuable contre une taxe

communale, lorsque le collège des bourgmestre et échevins n'a pas statué sur cette réclamation et que le tribunal est saisi d'un recours fiscal, établirait une différence de traitement, d'une part, entre la commune et l'Etat, dès lors que la même présomption ne s'applique pas aux impôts d'Etat et, d'autre part, entre l'autorité taxatrice et le redevable de la taxe, dès lors que la première subit la présomption établie en faveur du second.

B.2. La disposition en cause énonce :

« Art. 10. La décision prise par une des autorités [le gouverneur ou le collège des bourgmestre et échevins] visées à l'article 9 peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.

A défaut de décision, la réclamation est réputée fondée. Les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire sont applicables.

Le jugement du tribunal de première instance est susceptible d'opposition ou d'appel.

L'arrêt de la cour d'appel peut faire l'objet d'un pourvoi en cassation. »

Les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire prévoient :

« Art. 1385*decies*. Contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1er, 32°, la demande est introduite par requête contradictoire.

Le Titre *Vbis* du livre II de la quatrième partie est d'application, à l'exception des articles 1034*ter*, 3°, et 1034*quater*.

Une copie de la décision contestée doit être jointe à chaque exemplaire de la requête ou de la citation, à peine de nullité.

Lorsqu'un recours administratif préalable est organisé par ou en vertu de la loi et que l'autorité administrative n'a pas encore pris de décision, une copie du recours administratif et de l'accusé de réception de ce recours doivent, par dérogation à l'alinéa 3, être joints.

Art. 1385*undecies*. Contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1er, 32°, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi.

L'action est introduite au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision et, à peine de déchéance,

au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif.

Le délai de six mois visé à l'alinéa 2 est prolongé de trois mois lorsque l'imposition contestée a été établie d'office par l'administration. »

B.3.1. L'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par l'article 24 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, prévoit que le redevable peut introduire auprès du directeur des contributions une réclamation contre la cotisation établie à son nom. Il n'est pas fixé de délai obligatoire dans lequel le directeur doit statuer sur la réclamation ni prévu de sanction pour l'absence d'une telle décision. L'article 1385*undecies* du Code judiciaire indique toutefois que le redevable ne peut introduire une action auprès du tribunal de première instance qu'au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif s'il n'a pas été statué sur ce recours.

Il ressort des travaux préparatoires des dispositions en cause qu'en ce qui concerne les impôts fédéraux, le législateur n'a pas entendu opter pour un système dans lequel l'absence de décision dans un délai déterminé était assimilée à une acceptation de la réclamation, redoutant que des pressions puissent être exercées sur l'administration pour faire traîner certains dossiers (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p. 3). Il trouvait en outre inconcevable qu'un titre exécutoire de l'Etat, qui permet à celui-ci de recouvrer une somme déterminée, puisse ainsi, par le seul écoulement d'un délai, être annulé (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/17, pp. 30-31). De même, le législateur n'a pas entendu assimiler l'expiration du délai au rejet de la réclamation, de crainte que l'administration soit ainsi poussée à trancher le moins de dossiers possible (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p. 46). Il souhaitait, en outre, laisser au contribuable la possibilité de poursuivre le dialogue avec l'administration, pour des dossiers complexes, même après l'expiration du délai de six mois (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, pp. 3 et 21).

B.3.2. En matière d'impositions communales et provinciales, en revanche, le législateur a maintenu la présomption de fondement de la réclamation qu'il avait instaurée par la loi du 24 décembre 1996. Il s'agissait de créer un parallélisme entre les impôts communaux et

provinciaux, d'une part, et les impôts d'Etat, d'autre part, en instituant un recours administratif auprès de l'instance qui a rendu le rôle exécutoire avant de déclencher la procédure judiciaire. Par ailleurs, le système prévu par la loi du 24 décembre 1996 devait être maintenu, les taxes communales étant, de l'avis du ministre de l'Intérieur, « relativement simples voire simplistes au niveau technique par rapport aux impôts de l'Etat » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, p. 206).

B.3.3. Par son arrêt n° 114/2000 du 16 novembre 2000, la Cour a constaté que la disposition en cause était dépourvue de toute portée pratique dès lors qu'elle ne prévoyait aucun délai dans lequel le collège des bourgmestre et échevins ou le gouverneur doivent statuer. La Cour a également jugé que ce délai ne pouvait non plus se déduire du renvoi à l'article 1385*undecies* du Code judiciaire, puisque le délai que cette disposition fixe concerne uniquement l'intentement de l'action auprès du tribunal compétent.

B.4.1. Selon le juge *a quo*, l'absence de portée pratique de la disposition, constatée par la Cour dans son arrêt, se limiterait à la phase administrative de la procédure, de sorte que, dans la phase judiciaire, le tribunal perdrait tout pouvoir d'appréciation en raison de la présomption de fondement de la réclamation, tandis que tel n'est pas le cas lorsque le tribunal est saisi d'une action relative à un impôt d'Etat.

La Cour est tenue d'examiner la disposition en cause dans l'interprétation que lui confère le juge *a quo*.

B.5.1. En l'espèce, la Cour n'aperçoit pas ce qui permettrait de justifier que le législateur opte, dans la phase juridictionnelle de la procédure fiscale, pour une présomption de fondement de la réclamation en ce qui concerne les impôts communaux, alors qu'il s'est opposé à une mesure identique pour les impôts fédéraux, au point de qualifier pareille mesure d'inconcevable. Ainsi l'administration communale pourrait, de la même manière que l'administration fédérale, subir des pressions à l'égard de certains dossiers. Quant au fait que l'écoulement d'un délai fasse perdre à la commune un titre exécutoire dont elle disposait pour recouvrer la somme qui lui est due, une telle mesure ne pourrait être rendue admissible aux

yeux du législateur par la seule circonstance que les impôts locaux revêtiraient un caractère simple d'un point de vue technique.

Une telle mesure porte en outre atteinte, de manière disproportionnée, aux droits des communes qui se voient privées, quelles que soient les raisons de l'absence de décision dans la phase administrative de la procédure, de toute possibilité de faire valoir leurs moyens de défense devant le juge, dès lors que ce dernier doit se borner à constater cette absence de décision, sans avoir égard au fond de l'affaire.

B.5.2. Dès lors que la différence de traitement établie entre les impôts fédéraux et les impôts communaux est dépourvue de justification raisonnable et porte atteinte de manière disproportionnée aux droits des communes, l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, dans l'interprétation que lui a donnée le juge *a quo*, n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6.1. La Cour relève toutefois que l'article 10, alinéa 2, précité peut recevoir une autre interprétation, qui le rendrait compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

Il ressort, en effet, des travaux préparatoires de la disposition incriminée que l'intention du législateur était de créer, en matière de recours juridictionnel, un parallélisme entre les règles applicables aux impôts d'Etat et celles qui concernent les taxes provinciales et communales (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, pp. 198 et 199).

Vu la crainte que le collège des bourgmestre et échevins soit peu enclin à traiter un recours administratif, le législateur a entendu engager la responsabilité de ce dernier dès lors qu'il restait en défaut de statuer sur la réclamation introduite par un contribuable à l'égard

d'un impôt communal. C'est la raison pour laquelle il a réintroduit la présomption de fondement de la réclamation en l'absence de décision du collège des bourgmestre et échevins.

B.6.2. Dès lors que le législateur a entendu rendre efficace l'action du collège des bourgmestre et échevins par la contrainte qui pouvait peser sur lui s'il se dispensait de statuer sur une réclamation, il doit être considéré que le législateur n'a entendu viser que la phase administrative de la procédure, à l'égard de laquelle la Cour a d'ailleurs constaté l'absence de portée pratique de l'article 10, alinéa 2 (arrêt n° 114/2000, B.27). En revanche, en organisant les conditions d'un recours auprès du tribunal de première instance par le renvoi aux dispositions du Code judiciaire, le législateur n'a pas voulu priver le juge de son pouvoir d'appréciation en lui imposant le seul entérinement d'une présomption que le législateur aurait lui-même préalablement fixée. La possibilité de faire opposition, d'interjeter appel ou de se pourvoir en cassation, prévue à l'article 10, alinéas 3 et 4, de la loi du 24 décembre 1996 renforce ce constat. Il en résulte que sauf à enlever tout sens à l'existence d'un recours juridictionnel, l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, doit être interprété comme ne s'appliquant pas à la phase judiciaire de la procédure en matière d'impôts communaux.

B.7. Ainsi interprétée, la disposition en cause n'établit aucune différence de traitement.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement de taxes provinciales et communales, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, viole les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle cette disposition s'applique à la phase judiciaire de la procédure en matière d'impôts communaux.

- La même disposition, interprétée comme ne s'appliquant pas à la phase judiciaire de la procédure en matière d'impôts communaux, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 22 juillet 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior